

# 資産課税の理論的考察

石 橋 一 雄

## I はじめに

資産課税とは、一定時点において個人または法人が所有する資産を課税の対象として課税される租税である。平成5年11月の税制調査会は「今後の税制の在り方についての答申」において、「所得、消費、資産等の間でバランスのとれた税体系の構築を図る」としている。消費税導入までの税制改革の議論においては、所得課税および消費課税への関心が高いものであった。これに対して、資産課税については、これまでの税制においてもそれほど大きな税収を占めていたわけではないから、資産課税は、カヤの外に置かれていた。しかし、最近、資産課税に対する関心が高まってきているように思える。この理由として、(1)成長経済の終焉によってストック経済が注目を集め、資産価格の上昇が発生したり、資産格差が浮上している、(2)地価騰貴を反映し、資産そのものの課税が重課税となっている、(3)土地の保有コストを増大させて、土地の有効利用を促進するため、(4)土地投機を抑制するため、などがあげられる。

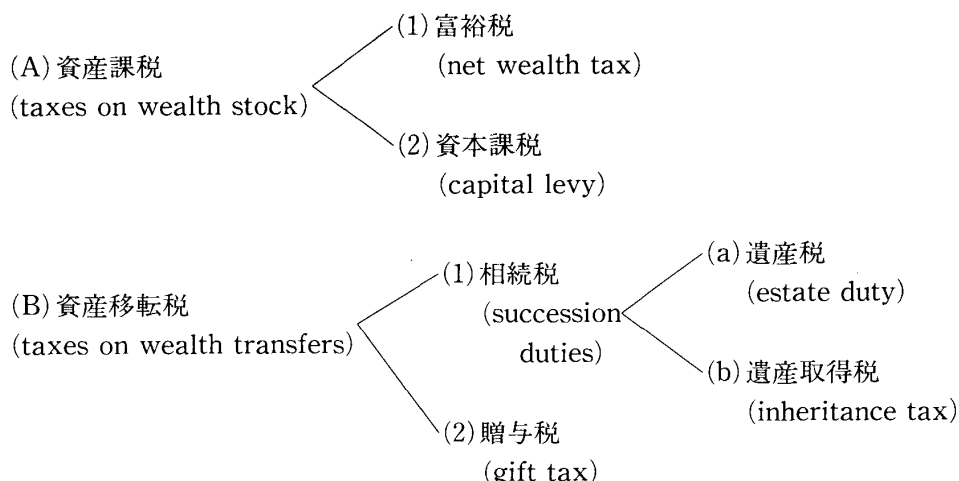
この論文は、二様の目的をもって叙述されている。資産の移転に関する課税の代表的な税目である相続税の概念と課税の根拠、現在の相続税の動向などについて、理論的に考察するのが、その一つの目的である。他のひとつは、資産保有税の代表的な税である固定資産税の概念と、課税の根拠、現在の固定資産税の動向、および固定資産税の賦課が土地の需要価格（地価）に対しておよぼす効果などを検討することである。

## II 資産課税の概念

資産課税とは、資産の所有という事実関係に注目して、課税される租税である。まず、議論にはいる前に、資産と所得の概念の相違を明らかにしておこう。所得は、一定期間において、個人または法人に入ってくる財・サービスの流れ（flow）を測定したものである。他方、資産とは、一定時点において、個人または法人が所有する資本ないし財貨の貯量（stock）である。このような資産を課税対象とするとき、いかなる課税形態があるのだろうか。サンドフォード（C. Sandford）は、著書「財政学」において、資産課税の形態について、表1のように分類している。<sup>1)</sup>

この表から明らかになるように、資産課税は、(1)資産の保有に対する課税と、(2)資産の取り引きに対する課税と、(3)資産の移転に対する課税との3つの形態に集約される。以下において、これらの内容を概説しよう。

表 1 資産課税の諸形態



### 1 資産の保有に対する課税

個人および法人が保有する資産に対して、その資産価値に課税するものである。これは、保有する財産の種類別に課税最低限の水準、税率の水準、課税か非課税か、などについて、異なった取り扱いがなされるものと、保有する純資産総額（資産総額マイナス負債総額）に対して課税されるものとに分類される。前者は、分類財産税と呼ばれる。後者は一般的純資産税と呼ばれる。

わが国の税制における分類財産税とは、固定資産税、都市計画税、特別土地保有税、地価税、自動車税、軽自動車税、などがある。これらのうち、もっとも直接的に土地を対象にするものは、固定資産税、都市計画税、特別土地保有税の3つである。これらはいずれも市町村税に属する。

固定資産税は、「住民のさまざまな行政サービスをほぼその所有する土地に応じて享受している」という考え方に基づいて課税される租税である。都市計画税は、都市計画事業などに充てられる目的税である。都市計画税は土地と家屋だけに限定し、固定資産評価額に0.3%の税率を掛けて計算される税である。

特別土地保有税は、取得価格を公示価格の全国の変動率で修正した土地価格に対して、1.4%の税率を掛けて計算される租税である。また、地価税は国税である。地価税は、土地価額（相続税評価額によって算定）に対して0.15%の税率を掛けて計算される租税である。しかし、この地価税は、98年度税制改正により、当分の間、凍結されることになった。

自動車税は、乗用車、バス、トラック、などの自動車に対して、その所有者に賦課される道府県税である。軽自動車税は、原動機付き自転車、小型自動車、軽自動車、および小型特殊自動車に対して、その定置場所在の市町村が所有者に課税する地方税である。ところで、個人は、絵画、掛け軸、宝石、また株式、預貯金などの金融資産を保有することがある。しかし、これらの資産保有に対しては課税されない。

一般的純資産税は、保有するすべての資産の総額マイナス負債総額に対して課税される租税である。一般的純資産税は、しばしば、「富裕税」とも呼ばれる。富裕税、通常の場合、個人の保有資産に軽度の税率で賦課される租税である。現在、フランス、ドイツ、スイス、インド、ラテンアメリカ諸国などで採用されている。わが国においては、富裕税は、シャウプ勧告により、昭和25年より、

昭和 28 年まで実際に採用された。この富裕税は、個人の純資産のうち 500 万円を超える部分について、毎年 0.5% から 3% までの 4 段階の累進税率で課税をおこなうという構想であり、所得税の税率の大幅引き下げをカバーすることを目的とするものであった。

## 2 資産の取り引きに対する課税

資産の取り引きや資産の取得に関する書類の作成・登記などにかかる課税である。資産の取得、あるいは、資産の取り引きに対する課税として、不動産取得税、特別土地保有税、自動車取得税、有価証券取引税などがある。また、資産の取り引きに関する書類の作成・登記・登録などにかかる課税としては、印紙税と登録免許税があげられる。

不動産取得税は、個人または法人の不動産の取得に対して、その不動産の所在の都道府県において、不動産の取得者に対して課税される租税である。不動産取得税の課税は、不動産の取得という事実が要件となる。この場合の不動産とは、土地、および家屋をさす。特別土地保有税は、昭和 40 年代後半に全国的に地価高騰があったために、土地の投機的な取得の抑制と宅地の供給促進をねらいとして、昭和 48 年から設けられた市町村民税である。この特別土地保有税は、(1)土地の保有に対して賦課される特別土地保有税と、(2)土地の取得に対して賦課される特別土地保有税、との 2 種類で成り立っている。ここでは、土地の取得に係わる分が該当する。

有価証券取引税は、国債、地方債、社債、株式、証券投資信託、または貸付信託の受益証券などの譲渡について、譲渡価額を課税標準として課税される租税である。平成 9 年度において、有価証券取引税の税収は、約 3,500 億円と見積もられている。印紙税は、売買契約書、請負契約書などの契約書、受取書などの一定の文書を作成した場合に、その作成した文書について課税される租税である。登録免許税は、不動産の登録、会社の設立、役員などの商業登記について、登記・登録を受けるときに課税される租税である。

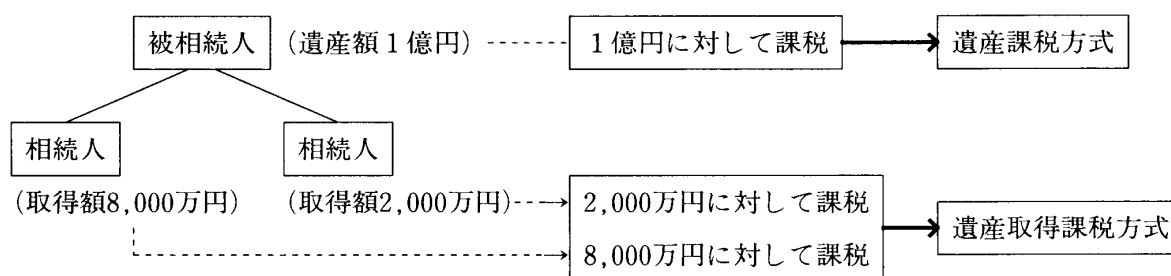
## 3 資産の移転に対する課税

資産の移転に対する課税として、相続税と贈与税がある。相続税とは、個人が生存中に蓄積した財産について、その者の死亡によって、死亡した人の財産をもらう場合にかかる租税である。相続税 (death tax) は、相続財産の取得が偶然的な不労所得である点に注目して、そこに特別の担税力があると認めて課税される租税である。この相続税の課税方式には、「遺産課税方式」(遺産課税)と「遺産取得課税方式」(遺産取得課税)という 2 つの接近法がある。遺産課税方式 (遺産課税) は、被相続人 (死んだ人) の遺産それ自体に対して課税し、遺産を遺す者に遺産額を対象にして課税する。これに対して、遺産取得課税方式 (遺産取得税方式) は、遺産を取得した者の取得財産に対して課税し、遺産を取得する者に「取得した遺産額」に応じて課税するものである。

図 1 を参照してほしい。<sup>2)</sup> 被相続人の遺産額は 1 億円であり、これを 2 人の相続人が 8,000 万円と 2,000 万円に分けて取得したとする。この場合、相続人の取得した 8,000 万円、あるいは 2,000 万円という金額とは無関係に、1 億円という遺産額に一定の税率を掛けて相続税を算定するというやり方が、「遺産課税方式」である。これに対して、相続人側の 8,000 万円、あるいは、2,000 万円という金額に一定の税率を掛けて相続税を算定するというやり方が「遺産取得課税方式」である。

これらの 2 つの課税方式は、一瞥すると、類似しているように見えるが、接近法がかなり異なっ

図1 2つの課税方式



ている。遺産課税方式においては、分割されない遺産総額（1億円）が課税標準となり、これに税率を掛けて相続税を計算するだけであり、相続人がどれくらいいて、遺産をどのように配分したかは、問題ではない。

他方、遺産取得課税方式においては、相続人の取得した遺産額に応じて、税額を計算するために、相続人の数や遺産の分配方法で相続税も変化することになる。遺産総額が1億円であっても、これを8,000万円と2,000万円とに分配する場合と、これを4,000万円と6,000万円とに分配する場合とでは、相続税額に相違がみられる。また、遺産総額が1億円であっても、相続人が2人で分配するのと、相続人が10人いて、均等分配の形態で財産を取得するときでは、やはり、相続税額に相違が見られる。

これら2つの課税方式について、どちらがよいかは、一概に確定できない。表2は、2つの課税方式の長所と短所を要約したものである。

表2 2つの課税方式

	長 所	短 所
遺産課税方式	(1) 課税方式が簡単である (2) 被相続人の一生を通じての所得課税を清算する目的に適合する	(1) 富の集中抑制に役に立たない場合がある (2) 財産取得者個々の担税力に応じた課税ができない
遺産取得課税方式	(1) 相続人個々の担税力に応じた課税ができる (2) 資産分割が促進され、富の集中が抑制される効果をもつ	(1) 課税方法が複雑で不明確になる (2) 法定相続人の数が多ければ多いほど、一段と低い税率が適用されるために、相続税の総額が小さくなる。十分な租税収入が得られない。 (3) 仮想配分の発生と不当な租税回避が惹起する

資料：小池正明「相続税の常識」税務経理協会、p.7。

多くの国では、生前贈与による相続税の回避を封ずるために、贈与税（gift tax）がある。贈与税は、贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課税される租税である。この贈与税は、受贈者が贈与により偶発的に受けた富に対して担税力を求めるものである。この贈与税は、相続税の補完税としての性質をもっている。なぜならば、贈与税がなければ、資産の所有者は、死後相続前にいわゆる生前贈与をおこなうことによって、相続にともなう税負担を回避することができるか

らである。

### III 相続税の課税根拠

相続税は、さまざまな形態をとりながら、さまざまな理由に基づいて課税される。マスグレイブは、著書「財政学」において、相続税の課税目的を以下に示す4通りぐらいに要約している。<sup>3)</sup>

- (1) 社会は、死亡時に納税者の財産処分権に対して制限を加えることを目的とする。
- (2) 社会は、遺産という形で、すなわち、なんの「努力」もなしに財産を取得するという個人の権利に対して制限を加えることを目的としている。
- (3) 社会は、富のより平等な分配を成就することを目的とする。
- (4) 社会は、未実現のキャピタル・ゲインを資産の相続の機会に捕捉することを目的とする。

このうち、課税目的(1)と(2)は、「もともとすべての財産は、最終的には、社会に返還すべきである」という考え方と深い係わりをもっていると思われる。社会は、ある個人が生存している期間においてのみ、この個人が「飲まず食わず、汗と涙の結晶として」で蓄積した財産を利用することを許可する。しかし、この個人が死亡したとき、この財産の利用する権利は、剥奪されることになる。この場合、死んだ時、すべての財産は、自動的に社会に返還されるべきものであろう。つまり、このような考え方のもとでは、人々は、死んだときその財産を自由に子孫に譲渡することができないということになる。とすると、相続税は、財産の所有者の死亡により、遺された財産を社会に返還すべきであるという考え方に基づくことになる。このことから、課税目的(1)と(2)は、私有財産制度の大前提にある「貢献に応じた分配」にも基づいて、財産の所得者が死亡したとき、あるいは、なんの努力もなしに取得する財産について、私有財産権利の一部分を制限しようとするということを意味する。

「財産所有者が死んだ時、その財産を社会に返還すべきである」という考え方は、全体主義的な社会観を支持する人々と、個人主義的な社会観を支持する人々との間において、決定的に異なった帰結を引き出す。個人主義的な社会観を支持する人々は、「財産の所有者が死んだとき、その人の財産を社会に返還すべきである」という考え方に異論を唱えるであろう。これに対して、全体主義的な社会観を支持する人々は、この考え方に賛同するであろう。民主主義的な社会においては、この考え方は、市民権を得ることが困難であろう。<sup>4)</sup>

上記の相続税の課税目的のうち、課税目的(4)は、所得税におけるキャピタル・ゲイン課税の補完税としての役割を担うことになる。申すまでもなく、キャピタル・ゲイン課税を実現益に限定するならば、そこには、不可避免的に、節税機会が与えられることになる。<sup>5)</sup> すなわち、課税されなくなれば、資産の売却を控えればよいのである。とすると、財産の保有者は、死亡時まで、資産を保有し、所得税を回避することになる。このことから、相続税は、未実現のキャピタル・ゲインの一部を吸収することによって、資産の凍結効果を減殺する途を開くことになる。

引き続いて、相続税の課税目的(3)に眼を向けよう。わが国の相続税制度をはじめ、先進国で採用されている相続税の大半は、大体、課税目的(3)に基づいて、財産の所有者が死んだ時、その財産の価額を標準として課税し、富のより平等な分配を実現しようとするものである。

ところで、財産の分配の不平等を惹起する原因の一つとして、相続制度があげられる。いまある人が巨額の財産を取得し、他の者が全く財産を受け継ぐことができないという場合を想定してみよ

う。この結果、親が裕福で、金持ちである人は、本人の努力とは全く無関係に遺産相続で取得した財産によって、順風満帆の人生をおくることになる。他方、親が貧困で、金持ちでない他の人は、勤労努力に基づく勤労所得でもって生計を営むだけなので、裕福な人生をおくることには恵まれないということになろう。この結果、親が金持ちであるかどうかによって、子供たちの一生がそれぞれ大きく左右されることになる。このことは、金持ちの親の子供として生まれるか、財産をもたない親の子供として生まれるかという全くの偶然によって、決まることになる。相続税は、このような不合理な富の不平等を是正するための有効な手段となるであろう。

申すまでもなく、相続税は相続人の不労財産の取得による偶然の富の増加に対して課税されるものであるから、相続税が、広く、かつある程度まで重課すべきであるという考え方は、確かに、多くの人々によって受け入れられるように思われる。しかし、このような考え方に対して反論を力説するエコノミストもある。武田昌輔教授は、論文「相続税の今後の在り方」において、相続税による富の不平等の是正の必要性に疑問を提示されている。そこで、早速、武田教授自身に語ってもらうのが、一番であろう。「長期的にみれば、盛者必衰のことわりをあらわすのであって、自然淘汰によって減びることは、歴史の示すところである。試みに、江戸城を中心とする古地図を見ると、その周りは、すべて譜代大名の家屋敷であったが、現在では全く消滅したことがわかる。そして、ホテルなどが建ち、ほとんど企業の所有に帰していることがわかる。」「また、いわゆる超富豪といわれる人物も、相続税対策として、すでに財産の分散がおこなわれ、各種の美術館の設立、会社の迎賓館（実は当人の住居）の建設などが、おこなわれていることである。」<sup>6)</sup>

この二つの叙述から明らかになるように、長いスパンをとってみると、財産の分配の不平等を抑制する力が、経済社会に内在し、自動的に作動するということが、武田教授の相続税理論の基礎であるということである。そして、武田教授は、相続税を廃止するという基本的な立場にたって、基礎控除を少なくとも、10億円とし、まず相続税を庶民には関係のない租税とすることが不可欠であると、考えておられるように思われる。

しかし、このような考え方については、それなりに、一理あるとしても、一般的には、多くの人々によって受け入れ難いように推察される。

#### IV 相続税の税額の計算

相続税は、原則として、相続または遺贈などにより取得したすべての財産を課税対象とする。ここで、財産というのは、金銭に見積もることができる経済的価値のあるすべてのものをさす。つまり、財産には、土地、建物、有価証券、預金、現金はもちろんのこと、特許権、著作権のような無体財産権をも含まれる。また、結果として、相続などにより、財産を取得したのと同様の経済的効果があると認められる財産も課税の対象とされる。これは、「みなし相続財産」と呼ばれる。みなし相続財産としては、死亡保険金、死亡退職金があげられる。

このほかに、相続税のかかる財産としては、相続開始（被相続人の死亡）前3年以内に贈与された財産がある。この贈与財産も相続税の課税価格に算入されることになる。例えば、被相続人が平成10年12月20日に亡くなったとする。このとき、この日が相続開始の日となる。したがって、「相続開始前3年以内」は、平成7年12月20日—平成10年12月19日の間をさす。

ところで、相続税においては、さまざまな理由から、相続税の課税を受けないものがある。相続税の課税になじまないものとしては、墓所、墓石、仏壇、位牌、神棚、仏具、香典などがある。これらは、財産の価値に関係なく非課税となる。また、公益法人や特定公益信託への寄付は、公益事業の保護育成の趣旨から非課税となる。国や地方公共団体に寄付した財産も非課税となる。

さらに、被相続人の死亡により、相続人が取得した死亡保険金、死亡退職金のうち、法定相続人の数に500万円を掛けて得た金額も、社会政策や社会保障の見地から、課税の対象から除去される。

さらに、相続税額計算に際して、正味課税遺産額の算定にあたっては、遺産総額から被相続人の債務と葬式費用を控除することができる。控除できる債務は、住宅ローンなどの借入金や事業上の買掛金、被相続人の亡くなる前の医療費や入院費で相続後に支払ったものである。<sup>7)</sup> また、控除できる葬式費用は、社会通念上、いわゆる葬式に要する費用の額である。つまり、埋葬、火葬、納骨などに要した費用である。

相続税額の計算は、(1)課税価格の合計額の計算、(2)課税遺産額の計算、(3)相続税の総額の計算、(4)各人の算定税額の計算、そして、(5)各人の納付税額の計算、などの5段階に分けられる。<sup>8)</sup>

### 1 課税価格の合計額の計算

相続税の課税価格は、各相続人および受遺者ごとに、その者が相続、遺贈または死因贈与により取得した財産の価額の合計額から、承継した被相続人の債務および負担した被相続人の葬式費用を差し引いて計算する。そして、相続、遺贈により、財産を取得した者が被相続人から相続開始前3年以内に贈与により財産を取得したことがある場合には、その贈与財産の価額をその者の相続税の課税価格に加算して、その者の課税価格とする。順次、各人の相続税の課税価格を合計する。

### 2 課税遺産額の計算

課税価格の合計額から、遺産にかかわる基礎控除額を差し引いて、「課税遺産額」を算定する。遺産にかかわる基礎控除額は、5,000万円とその被相続人の相続人1人につき、1,000万円を加算したものに等しい。例えば、相続人が配偶者と子供3人という場合には、9,000万円(=5,000万円+1,000万円×4)が基礎控除額となる。したがって、法定相続人の数が多いほど、相続税のかかる部分が少なくなって、納税者に有利となる。

ところで、基礎控除額を計算する場合には、法定相続人のうちに被相続人の養子が2人以上いるときには、原則として、被相続人に実子がいる場合には、養子のうちの1人、実子がいなかった場合には養子のうちの2人までを基礎控除計算上の相続人として相続人数を計算する。したがって、被相続人に実子がなく、法定相続人が配偶者および養子3人がいるという場合には、基礎控除額は、相続人3人(配偶者と子2人)として計算することになる。

### 3 相続税の総額の計算

以上の準備段階が終了すると、ここにわれわれが問題にしている最初の相続税の計算をおこなうための準備材料が出揃ったことになるので、いまや、われわれは、課税価格の合計額から基礎控除額を差し引いた残額を、法定相続人が法定相続分にしたがって相続したものとした場合の各相続人の取得分を計算する段階にある。

この場合、法定相続人および法定相続分は、民法による相続人の順位、およびその順位による法定相続分により計算することになる。民法で定められた相続分を「法定相続分」という。この法定相続分は、以下のようになっている。<sup>9)</sup> (1)相続人が配偶者と子の場合、配偶者は1/2、子は1/2(子同士では均分)、(2)子がなく、配偶者と被相続人の両親が相続人である場合、配偶者は2/3、両親は1/3(両親同士では均分)、(3)子と両親がなく、配偶者と被相続人の兄弟姉妹が相続人である場合、配偶者は3/4、兄弟姉妹は1/4(兄弟姉妹同士では均分)、(4)相続人が配偶者のみである場合、配偶者は全額となる。

なお、民法においては、被相続人の子が相続開始以前に死亡しているとき、または、相続権を失っているときには、その子の子(孫)が代わって、相続人となる。これを「代襲相続」<sup>10)</sup>という。

順次、上記の方法で計算した各法定相続人の取得分の価額に、それぞれの税率を適用して、各相続人の取得分に対する税額を計算する。表3は、相続税の速算表を表している。上述により計算した税額を合計すると、相続税の総額が求められる。

表3 相続税の速算表

取得金額	税率	控除額	取得金額	税率	控除額
800万円以下	10%	—	2億円以下	40%	1,520万円
1,600万円以下	15%	40万円	4億円以下	50%	3,520万円
3,000万円以下	20%	120万円	20億円以下	60%	7,520万円
5,000万円以下	25%	270万円	20億円超	70%	2億7,520万円
1億円以下	30%	520万円			

資料：田中一穂 「図説日本の税制 平成11年度版」財経詳報社、p.139。

#### 4 各人の納付税額の計算

各人の算定税額から配偶者の税額軽減の税額控除や未成年者の税額控除などをおこなって、各人の納付税額を計算する。<sup>11)</sup>

配偶者の税額控除は、通常、「配偶者の税額軽減」と呼ばれるものである。これは、財産を取得した人が、被相続人の配偶者である場合には、その配偶者の相続税額を軽減するものである。配偶者の税額控除額の基本式は以下のとおりである。

$$A = B \times C / D$$

ただし、Aは配偶者税額控除額、Bは相続税の総額、Dは相続税の課税価格の合計をそれぞれ表す。Cは、 $\min[a, b]$ を示す。aは「配偶者の法定相続分の課税価格」と「1億6,000万円」とのどちらか大きいほうの項目を示す。bは「配偶者の実際の課税価格」を示す。

未成年者控除とは、相続や遺贈によって財産を取得した人が、満20歳未満の法定相続人である場合には、その人の相続税から一定の金額を差し引くという税額控除である。未成年者控除を受けるためには、以下の3つの条件が必要となる。(a)相続時に20歳未満であること、(b)法定相続人であること、(c)日本国内に居住していること、などがこれである。未成年者控除額は、20歳に達するま



での年数に6万円を掛けた金額に等しい。

引き続いて、相続税の計算方式を簡単な数値例で検討してみよう。いま、ある人が、配偶者と2人の子供(A, B)に2億2,000万円の遺産を遺して死亡したとしよう。被相続人の葬式費用500万円は、Aが負担した。また、被相続人が保険料を支払っていた保険契約に係わる死亡保険金3,000万円と死亡退職金2,500万円を配偶者が取得している。子供Bは18歳である。遺産の相続は、次のように分割した。<sup>12)</sup>

配偶者	1億1,000万円
A	6,000万円
B	5,000万円

この場合の相続税額は、以下の5つの段階をへて計算される。

### (1) 各人の相続税の課税価格の計算

配偶者	$1\text{億}1,000\text{万円} + (3,000\text{万円} - 1,500\text{万円}) + (2,500\text{万円} - 1,500\text{万円}) = 1\text{億}3,500\text{万円}$
A	$6,000\text{万円} - 500\text{万円} = 5,500\text{万円}$
B	5,000万円
合 計	$1\text{億}3,500\text{万円} + 5,500\text{万円} + 5,000\text{万円} = 2\text{億}4,000\text{万円}$

なお、この場合、配偶者のカッコ内は、死亡保険金と死亡退職金に関する課税金額である。死亡保険金3,000万円を配偶者が全部受け取った場合、この配偶者の課税金額を、まず計算してみよう。非課税限度額=500万円×3人=1,500万円となる。これによって、配偶者の非課税金額=1,500万円×3,000万円/3,000万円=1,500万円となる。かくして、この配偶者の課税金額は、以下のようになる。

配偶者の課税金額=3,000万円-1,500万円=1,500万円

順次、死亡退職金2,500万円を配偶者が全部受け取った場合、この配偶者の課税金額を算定してみよう。非課税限度額=500万円×3人=1,500万円となる。これによって、この配偶者の非課税金額=1,500万円×2,500万円/2,500万円=1,500万円となる。かくして、この配偶者の課税金額は、以下のようになる。

配偶者の課税金額=2,500万円-1,500万円=1,000万円

### (2) 課税遺産額の計算

$2\text{億}4,000\text{万円} - (5,000\text{万円} + 1,000\text{万円} \times 3) = 1\text{億}6,000\text{万円}$

### (3) 相続税の総額の計算

配偶者  $1\text{億}6,000\text{万円} \times 1/2 = 8,000\text{万円}$

$$\begin{aligned}
 &8,000 \text{ 万円} \times 30\% - 520 \text{ 万円} = 1,880 \text{ 万円} \\
 \text{A,B} \quad &1 \text{ 億 } 6,000 \text{ 万円} \times 1/2 \times 1/2 = 4,000 \text{ 万円} \\
 &4,000 \text{ 万円} \times 25\% - 270 \text{ 万円} = 730 \text{ 万円} \\
 \text{合 計} \quad &1,880 \text{ 万円} + 730 \text{ 万円} \times 2 = 3,340 \text{ 万円}
 \end{aligned}$$

#### (4) 各人の算定税額の計算

$$\begin{aligned}
 \text{配偶者} \quad &3,340 \text{ 万円} \times 1 \text{ 億 } 3,500 \text{ 万円} / 2 \text{ 億 } 4,000 \text{ 万円} = 1,879 \text{ 万円} \\
 \text{A} \quad &3,340 \text{ 万円} \times 5,500 \text{ 万円} / 2 \text{ 億 } 4,000 \text{ 万円} = 765 \text{ 万円} \\
 \text{B} \quad &3,340 \text{ 万円} \times 5,000 \text{ 万円} / 2 \text{ 億 } 4,000 \text{ 万円} = 696 \text{ 万円}
 \end{aligned}$$

#### (5) 各人の相続税の納付税額の計算

$$\begin{aligned}
 \text{配偶者} \quad &0 \text{ 円} \quad (\text{課税価格が } 1 \text{ 億 } 6,000 \text{ 万円以下であるため全額が税額控除される}) \\
 \text{A} \quad &765 \text{ 万円} \\
 \text{B} \quad &696 \text{ 万円} - 6 \text{ 万円} \times (20 \text{ 歳} - 18 \text{ 歳}) = 684 \text{ 万円}
 \end{aligned}$$

(備考) 上記の計算においては、便宜上、万円単位で端数処理をおこなっている。

相続税は、所得税のように毎年課税される租税ではなく、たまたま親が死亡したときに、相続という財産権移転という機会を捕捉してその財産に課税される租税である。しかも相続税額は、非常に大きい金額であるために、その年の所得から支払われるようなものではない。このために、東京、名古屋、大阪などの大都会では、親が死んだ後の子供たちは、家屋敷を売却しなければ、相続税を支払えないという悲しい状況に追い込まれる場合もある。

このような事情を考慮して、相続税の支払いについては、「延納制度」と「物納制度」が用意されている。延納するためには、以下の条件を満たすことが必要である。<sup>13)</sup> (1) 相続税額が 10 万円を超えること、(2) 納期限までに金銭で納付することが困難な事由があること、(3) 担保を提供すること、(4) 申告期限まで延納申請書を提出すること、などがこれである。また、延納できる期間は、相続した財産の課税価格のうちに占める不動産の価額の比率によって異なってくる。つまり、(a) 不動産の価格が 50% 未満の場合には、延納期間は最高 5 年である。(b) 不動産の価額が 50% 以上 75% 未満の場合には、不動産などの価額に対応する税額については、最高 15 年であるが、それ以外の財産に対応する税額については、最高 10 年である。また、特定の森林地については、20 年または 40 年という特例がある。(c) 不動産の価額が 75% 以上の場合には、不動産などの価額に対応する税額については、最高 20 年である。なお、延納するときには、担保を提供することが必要であり、また年 3.6%—6.6% の利子税が加算される。

物納は、相続税を金銭で納付できないという納税者に認められる。物納するためには、以下の 3 条件を満たすことが必要とされる。(1) 延納によっても金銭納付が困難であること、(2) 物納できる財産があること、(3) 税務署長が許可すること、などがこれである。なお、物納できる財産は、相続税の課税対象となった財産に限られる。つまり、(a) 国債、および、地方債、(b) 不動産および船舶、(c) 社債、株式、証券投資信託、貸付信託の受益証券、(d) 動産、などがこれである。

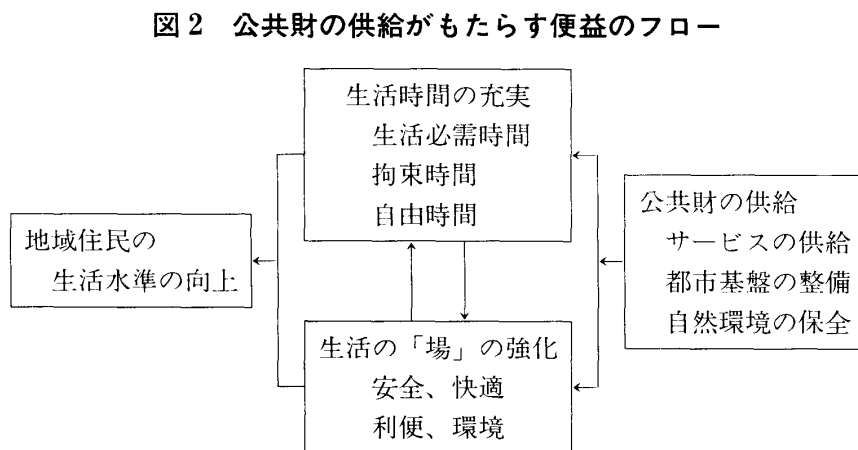
## V 固定資産税の根拠

応能原則は、「納税者の負担すべき課税額は、公共サービスから受ける受益とは無関係にかれの担税力（租税を担いうる能力）に応じて決定すべき」であるとする原則である。この担税力とは何か。担税力とは、通常、所得の大きさ、消費の大きさに測られる。この他に、保有する資産額の多寡も担税力の一つの指標としてあげられる。もちろん、この資産額は純資産のことである。

ところで、固定資産税の課税客体は、固定資産であり、固定資産とは土地、家屋および、償却資産をいう。<sup>14)</sup> 土地、建物、償却資産といった固定資産税の課税対象は、純資産ではない。それは、資産の一部でしかなく、また負債の控除も全くなされていない値である。このことから、固定資産税を応能原則を充足するように課税することはできない。このことは、借金をして住宅を購入した青年の例を想定してもらえば明らかになる。いま、ある人が銀行から5,000万円の資金を借り入れて、同額の新居を購入したとしよう。この場合、この人は、5,000万円の資産と、5,000万円の負債を同時に発生させている。したがって、純資産額にはなんの変化もない。しかも、この人は、この新居を取得したあとには、それに対する固定資産税を納税しなければならない。このような税を応能原則に合致するように課税することは不可能である。

これに対して、応益原則とは、「個々の納税者は、国家から受ける公共サービスの便益の大きさに応じて税を負担すべきである」という原則である。したがって、これを固定資産税に関連させて言及すれば、それぞれの土地、家屋、償却資産に対する税額は、それを利用する人々が、その利用を通じて受ける公共サービスの便益の大きさに応じて確定されねばならないという原則である。この脈絡に関して、牛嶋正教授は、著書「租税の政治経済学」において、以下のように叙述されている。すなわち、「各個人が生活の「場」の強化を通じて受ける便益は、その生活の「場」の強固さの程度に比例する」。これを牛嶋仮定と呼ぼう。この仮定に含まれている個々の納税者の生活の「場」の強固さが、生活の本拠地としての住居の資産価値に最もよく表明されている。とすれば、資産価値を課税ベースとする一律税率の固定資産税が、最も公平な税負担配分を実現させることになるであろう。」<sup>15)</sup>

図2は、固定資産税を利益説の立場に立って、公共財の供給がもたらす便益が生活水準の向上を



資料：牛嶋正「租税の政治経済学」有斐閣、p. 198。

求める地域住民に対して、生活時間の充実への寄与と生活の場の強化という2つのルートをとおして還元されていくというフロー・チャートを描写している。<sup>16)</sup>

いま、われわれは、地域住民の生活内容を「生活時間の充実」と「生活の場の強化」という2つの側面から把握するものとしよう。生活時間は、牛嶋正教授によれば、生活必需時間、拘束時間、自由時間の3つのグループに分割される。このうち、生活必需時間とは、睡眠、休息、食事といった健康維持のために充当される時間である。この生活必需時間に対して、地方公共団体は、ゴミ収集、処理、消防、救急サービスなどの公共サービスを供給することになる。他方、生活の場の強化は、安全、利便、快適、環境などの4つの要素で測定される。この4つの要素は、以下に述べるような物的基盤に強く依存することになる。すなわち、日常行動圏に係わりをもつ都市基盤、生活の本拠地としての住宅、地表の高低・起伏のありさま、海、湖との境界線、川の形、日照、大気、地勢、水辺などの自然的環境などが、これである。この場合、地方公共団体は、公共施設の整備や自然環境の保全という形で公共財の供給をはかり、生活の場の強化に専念することになる。

## VI 固定資産税の概要

### 1 固定資産税の性格と特質

固定資産税は、資産保有税の代表的な租税である。固定資産税は固定資産を課税客体とする租税である。固定資産は、土地、家屋、償却資産に大別される。どの資産に課税されるかは、国や、時代によって異なっている。わが国の現行の固定資産税は、それらの3つのすべてを課税客体としている。固定資産税の課税標準は、地方税法によれば、固定資産の価格であると定められている。しかし、固定資産税の対象となる土地、家屋、償却資産のすべてが毎年、売買され、価格がつけられているわけではない。このために、仮に売買されたとしたならば、そのときこの固定資産がいくらになるかを推定して、これに課税しなければならない。この推定は、一般に「評価」と呼ばれている。<sup>17)</sup>

しかしながら、土地の評価には、絶対的な基準や理論があるわけではない。同じ土地に4つ異なった公的評価が存在している。すなわち、時価、国土庁または都道府県による地価公示または基準地価格、相続税評価および固定資産税評価の4つである。

ところで、固定資産税は、以下に述べるような性格と特質を兼ね備えている。<sup>18)</sup> 第1に、固定資産税は、収入の普遍性、安定性に優れており、市町村にとって極めて有力な税源となっている。固定資産税は、土地、家屋、償却資産の価値を課税客体として、その所有者を納税義務者とするものであるから、その課税客体の所在は、特定の償却資産を除いて、市町村の規模に応じて概ね、普遍的に所在しているから、毎年、安定した収入を確保することができるものである。このことから、固定資産税は、課税権者にとって安定した税収を確保できる税目であるといわれている。

第2に、固定資産税は、地方税に合致した税目である。この理由としては、(1)土地、家屋、償却資産からなる固定資産が普遍的に存在している、(2)課税客体が地域的に固定されている、(3)税収に安定性があること、(4)応益原則に合致している、(5)課税客体の地方公共団体帰属が明確であること、(6)各地方公共団体が税率を自主的に決定できる、などを列挙することができる。

第3に、固定資産税は、台帳課税主義による税目である。固定資産税の課税のために、市町村に

固定資産課税台帳が備えられている。固定資産の所有者の氏名、所在、住所、地積、床面積、数量、および価格などは、賦課期日の現況によって、この固定資産課税台帳に登録するものとされている。固定資産税は、この固定資産課税台帳の登録事項に基づいて課税すべきものとされている。

第4に、固定資産税は、応益原則を最も強力に具現している税目である。この理由としては、(1)課税客体である固定資産が所在する事実と市町村の行政施設との間にきわめて深い関連性があること、(2)納税者の生活の場の強固さは、生活の本拠地としての住居の資産価値に旨く反映される、などの点があげられる。

## 2 わが国の固定資産税

わが国の固定資産税は、昭和25年のシャープ勧告に基づく税制改正によって、地方税の自主性や強化という基本方針のもとに、主として、応益原則に依拠する地方税としての適格性のうえに立って、市町村税として創設された。固定資産税の市町村税に占める構成比は、表4から明らかになるように昭和30年度をピークにその後、漸次減少している。昭和30年度には、固定資産税の市町村税に占める構成比は47%であり、市町村民税の市町村税に占める構成比の32%を大きく凌駕している。それは、市町村税のなかで第1位の座を占めていた。<sup>19)</sup>しかし、昭和40年度に至ってから、それは、逆転し、それ以後、双方の差は次第に乖離していった。ここで留意すべきことは、固定資産税の市町村税に占める構成比は、昭和50年から平成2年までの期間にあっては、33%から36%の範囲で推移している、という点についての確認である。

固定資産税は、土地、家屋、償却資産などの固定資産を課税客体として、この固定資産の毎年1月1日現在の所有者に対して課税される。この場合、土地または家屋の所有者とは、土地登記簿、建物登記簿、または補充課税台帳に登録されている者をさす。固定資産税の課税標準は、固定資産課税台帳に登録された固定資産の価格である。この固定資産の価格は、適正な時価によって、定められることになっている。より具体的には、固定資産の価格は、自治大臣が定めた固定資産評価基準に基づいて各市町村ごとに評価された価格である。土地については、実際の取り引き価額（売買実例

表4 市町村税収入・構成比の状況

(単位 億円、%)

区 分	平成8年収入額	昭和25	昭和30	昭和35	昭和40	昭和45	昭和50	昭和55	昭和60	平成2	平成8
市町村民税	90,980	39	32	33	40	43	46	49	51	54	44
個 人	64,075	39	25	21	29	27	32	34	34	36	31
法 人	26,905	不明	7	12	11	16	14	15	17	18	13
固定資産税	88,123	40	47	43	39	36	36	33	33	33	43
軽自動車税	1,095	-	-	1	1	2	1	1	1	1	1
電気ガス税	-	5	9	10	7	6	4	4	4	-	-
事務所税	3,114	-	-	-	-	-	-	2	2	2	2
都市計画税	13,691	-	-	1	1	4	5	6	5	5	6
そ の 他	23,251	16	12	12	12	9	8	5	4	6	4
合 計	220,254	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

資料：高寄昇三、「新・地方自治の財政学」、勁草書房、p. 60。

価額)を基準として、評価され、3年ごとに評価替えがおこなわれる。家屋については、評価時においてその家屋の新築に通常、必要とされる建築費（再建築価格）を基準として評価されるが、家屋の経過年度、損耗の程度に応じて減価される。<sup>20)</sup>

ところで、固定資産の評価は、昭和29年以前においては、市町村独自の判断と責任とにおいて、おこなわれていた。しかし、その評価水準が低すぎるという批判があったために、地方税法の改正で自治大臣の示す評価基準、評価方法、手続きに準じて評価をおこない、3年ごとに評価替えをおこなった。平成6年(1994)の評価替えにおいては、自治省は、地価公示価格の70%程度を目標に評価替えをおこなった。<sup>21)</sup> こうなると、固定資産税の税負担が増加するから、その際には、「負担調整措置」<sup>22)</sup>という特別措置が講じられねばならないことになる。この負担調整措置とは、固定資産の課税標準の上昇率の変化に、固定資産税額にかんする負担調整率を対応させて、この負担調整率に先立つ期の固定資産税額を乗じることによって、当該期の固定資産税額を計算するという措置である。例えば、住宅用地の場合には、固定資産の課税標準の上昇率が1.8倍以下ならば、固定資産税の負担額は、年率5%の増加で済むことになる。また、固定資産の課税標準の上昇率が3倍を超え、5倍以下のものならば、固定資産税の負担額は、毎年15%の増加で済むことになっている。

平成6年(1994)には、以下に述べるような3つの負担調整措置に関する特例措置が設けられた。

- (1) 住宅用地の税負担を軽減するために、平成5年(1993)まで住宅用地の課税標準は、評価額の2分の1にし、しかも、1戸当たり200㎡までは、4分の1にするという特例措置がとられていた。これを平成6年(1994)からは、住宅用地の課税標準は、評価額の3分の1にし、1戸当たり200㎡までは6分の1にする。
- (2) 宅地の評価額の上昇率が1.8倍を超え、4倍以下の場合、課税標準は、評価額の4分の3とする。4倍を超え7.5倍以下の時には、課税標準は、評価額の3分の2とする。7.5倍を超えるときには、課税標準は、評価額の2分の1とする。
- (3) 1年ごとの税負担の上昇率は、表5の負担調整率に基づいておこなわれる。

米原淳七郎教授は、著書「固定資産税の本質と問題点」において、負担調整措置の内容を単純な

表5 負担調整率(1994)

区 分	上 昇 率	負担調整率
住宅用地	1.8倍以下のもの	1.05
	1.8倍を超え2.4倍以下のもの	1.075
	2.4倍を超え3倍以下のもの	1.1
	3倍を超え5倍以下のもの	1.15
	5倍を超えるもの	1.2
非住宅用地	1.8倍以下のもの	1.05
	1.8倍を超え2.4倍以下のもの	1.075
	2.4倍を超え3倍以下のもの	1.1
	3倍を超え5倍以下のもの	1.15
	5倍を超え9倍以下のもの	1.2
	9倍を超えるもの	1.25

資料：米原淳七郎、「資産政策と資産課税」有斐閣、p.180。

数値例をあげて説明されている。ここでは、その初歩的解説をサービスしておこう。

いま、ある個人の家屋の敷地が  $250\text{ m}^2$  であるとしよう。平成 3 年(1991)の評価額が、1,100 万円であった。だが、金融機関の不動産融資の煽りをうけて、地価の暴騰が起こり、平成 6 年(1994)の評価額が、6,600 万円となったとしよう。この設問をケース(1)とケース(2)に分割して、固定資産税の課税標準の算定と固定資産税額の計算を考えてみよう。<sup>23)</sup>

### ケース(1) 住宅用地の場合

#### (1) 平成 5 年(1993)の固定資産税の課税標準の計算

1,100 万円の評価額を  $200\text{ m}^2$  と  $50\text{ m}^2$  に分割する。 $200\text{ m}^2$  の家の敷地の範囲は、家の全体の敷地  $250\text{ m}^2$  の 0.8 を占め、 $50\text{ m}^2$  のその範囲は 0.2 を占めている。これにより、880 万円( $=1,100\text{ 万円} \times 0.8$ )と、220 万円( $=1,100\text{ 万円} \times 0.2$ )が得られる。上述の特例措置(1)により、 $200\text{ m}^2$  までの課税標準は、220 万円( $=880\text{ 万円} \times 1/4$ )となる。また、 $50\text{ m}^2$  の課税標準は、110 万円( $=220\text{ 万円} \times 1/2$ )となる。この結果、合わせて、 $250\text{ m}^2$  の住宅用地の課税標準は、330 万円( $=220\text{ 万円} + 110\text{ 万円}$ )となる。

#### (2) 平成 5 年(1993)の固定資産税の計算

$$3,300,000\text{ 円} \times 1.4\% = 46,200\text{ 円}$$

#### (3) 平成 6 年(1994)の固定資産税の課税標準の計算

6,600 万円の評価額を  $200\text{ m}^2$  と  $50\text{ m}^2$  とに按分する。 $200\text{ m}^2$  の家の敷地の範囲は、家の敷地  $250\text{ m}^2$  の 0.8 を占め、 $50\text{ m}^2$  のその範囲は 0.2 を占めている。これにより、5,280 万円( $=6,600\text{ 万円} \times 0.8$ )と、1,320 万円( $=6,600\text{ 万円} \times 0.2$ )が得られる。上述の特例措置(1)により、 $200\text{ m}^2$  までの課税標準は、880 万円( $=5,280\text{ 万円} \times 1/6$ )となる。また、 $50\text{ m}^2$  の課税標準は、440 万円( $=1,320\text{ 万円} \times 1/3$ )となる。この結果、合わせて、 $250\text{ m}^2$  の住宅用地の課税標準は、1,320 万円( $=880\text{ 万円} + 440\text{ 万円}$ )となる。したがって、平成 6 年の課税標準は、平成 3 年の課税標準の 4 倍になったということになる。そこで、上述の特例措置(2)により、990 万円( $=1,320\text{ 万円} \times 3/4$ )となる。ところで、この 990 万円は、平成 3 年(または平成 5 年)の課税標準の 330 万円の 3 倍である。

#### (4) 平成 6 年(1994)の固定資産税の計算

特例措置(3)により、表 5 に基づいて、負担調整率 1.1 がこの場合に適用される。つまり、固定資産税は、50,820 円( $=46,200\text{ 円} \times 1.1$ )となる。

### ケース(2) 非住宅用地の場合

順次、この土地の上に住宅が建築されておらず、店舗が建築されている場合の固定資産税の税額を計算してみよう。

### (1) 平成5年(1993)の固定資産税の課税標準

特例措置(1)が、非住宅用地の場合には、適用されない。このために、固定資産税の課税標準は、1,100万円となる。

### (2) 平成5年(1993)の固定資産税の計算

$$11,000,000 \text{ 円} \times 1.4\% = 154,000 \text{ 円}$$

### (3) 平成6年(1994)の固定資産税の課税標準

特例措置(2)により、固定資産税の課税標準は、以下のようになる。

$$6,600 \text{ 万円} \times 2/3 = 4,400 \text{ 万円}$$

ところで、この4,400万円は、平成3年(または平成5年)の固定資産税の課税標準の1,100万円の4倍である。

### (4) 平成6年(1994)の固定資産税の計算

特例措置(3)により、表5(下半分)に基づいて、負担調整率1.15が、この場合に、適用される。

$$154,000 \text{ 円} \times 1.15 = 177,100 \text{ 円}$$

かくして、固定資産が住宅用地であれば、固定資産税の負担額の上昇額は、4,620円となる。他方、非住宅用地であれば、固定資産税の負担額の上昇額は、23,100円となる。このことは、非住宅用地の固定資産税の負担額の上昇幅が、住宅用地のそれに比較して、5倍近くであることを意味する。このために、平成6年(1994)の評価替えは、個人事業経営者の人々に大きな租税負担を課すことになった。

さて、視点を変えよう。固定資産税の税率は、標準税率を100分の1.4とし、この標準税率を超えて、市町村が課する場合においても、100分の2.1を超えることができない。また、100分の1.7を超える税率によって、固定資産税を課する場合においては、特定の市町村を除き、自治大臣にあらかじめにその旨を届け出ねばならないとされている。<sup>24)</sup> なお、免税点の制度が設けられており、土地は30万円、家屋は20万円、償却資産は150万円に満たない場合には、固定資産税は課税されない。

ところで、われわれは、電車で郊外に出掛けると、課税逃れのために果樹などの簡単な作物を植え、地価の値上りを期待するという「偽装農地」を眼にすることがある。これは、市街化区域農地の宅地並み課税の問題と深い係わりをもっている。市街化区域とは、都市計画法(第7条2項)によれば、「すでに市街化を形成している区域、およびおおむね10年以内に優先的かつ、計画的に市街化を図るべき区域である」と規定されている。これに対して市街化を抑制すべき区域が、いわゆる「市街化調整区域」と呼ばれるものである。石弘光教授の調査によれば、市街化区域内農地の面積は、昭和63年(1988)において、17.1万ヘクタールであり、そして、現存する農地のうち、約3分の1の5.5万ヘクタールは、三大都市圏にあるとされる。では、なぜゆえに、本来、宅地化される市街化区域に、このような大量の農地があるのであろうか。石弘光教授は、著書「土地税制改革」



の中において、この脈絡について以下のように叙述されている。「(1)税負担が、農地並みで宅地に比べて、極端に低い、(2)宅地化に必要な都市基盤としてのインフラ整備が伴わなかった、(3)土地保有者の資産保有意識が強い。」<sup>25)</sup>

上記の理由のうち、(1)の理由が最大の根拠である。このことから、固定資産税の適正化という視点から、昭和46年度の税制改革によって、市街化区域の農地課税の適正化措置が導入され、いわゆる宅地並み課税が実施されている。<sup>26)</sup> いま、農地の価格を高い順に、A、B、Cにランク分けし、A農地から順次一定期間に評価を引き上げるという付則を地方税法に付け加えるというものであった。しかし、実施には、農業団体という圧力集団が激しい反対を表明した。このために、A農地(評価倍率が全国で141倍、大都市部で297倍)の昭和47年度からの実施が、政治介入によって、見送られた。その後、昭和57年(1982)には、「長期営農継続農地制度」が創設された。

この長期営農継続農地制度は、現に耕作している990平方メートル以上の農地で、当該農地の所有者などが、営農を継続する意思をもち、かつ10年間営農を継続することが適当と認められた農地については、5年ごとに意思を確認のうえ、営農が継続されている場合などに限り、一般農地としての税額を上回る額の納税を免除するというものである。<sup>27)</sup>

農地の宅地並み課税の実施を多年にわたって拒んできたのは、農協を中心にした農民の政治力である。また、政治的には、この農民のパワーをおそれ、政府、地方公共団体は、絶えず、「宅地並み課税」を実施しないと明言している。このことから、農地の宅地並み課税を骨抜きにしているのは、長期営農継続農地制度であるといえよう。

表6は、長期営農継続農地制度がどの程度利用されているのかを表したものである。全国でみたとき、市街化区域内農地は、5.5万ヘクタールであり、このうち長期営農継続農地は、3.7万ヘクタールである。長期営農継続農地の市街化区域内農地(全国)に占める構成比は、67.8%である。また、宅地並み課税農地は、6,328ヘクタールであり、宅地並み課税農地の市街化区域内農地(全国)に占める構成比は、11.4%である。地域別に眼を向ければ、長期営農継続農地の市街化区域内農地

表6 三大都市圏の特定市の市街化区域農地面積等の状況(1988年度)

(単位: ha、人)

区 分	市街化区域 内農地	内 訳			所 有 者		宅地並み課税 の農地課税に 対する倍率
		農期営農 継続農地	宅地並み 課税農地	そ の 他	農期営農 継続農地	宅地並み 課税農地	
首都圏	30,614	23,384	4,336	2,894	99,797	54,317	37.8
東京都	7,792	6,877	854	61	30,481	8,705	41.4
23区	1,671	1,384	287	0	5,061	3,008	50.6
中部圏	11,459	5,803	883	4,773	57,703	12,771	15.6
愛知県	10,199	5,635	872	3,692	56,378	12,618	15.8
近畿圏	13,471	8,468	1,109	3,894	56,255	15,015	18.0
大阪府	6,955	4,644	590	1,721	33,277	8,960	18.5
合計	55,544	37,655	6,328	11,561	213,755	82,103	27.8

資料: 石 弘光「土地税制改革」東洋経済新報社、p. 182。

に占める構成比は、東京都では 88.3%、愛知県では 55.3%、大阪府では 66.8% である。

## VII 固定資産税の効果

土地の購入者がオファーする価格は、その時点でその土地がどれだけ収益をもたらすかに基づいて決定されるわけではない。むしろ、それは、これからの将来を展望して、かかる土地がロング・ランにわたって、どのくらいの予想収益をもたらしてくれるかを勘案して、決定される。このために、現在の時点において、不毛の荒れた野原であっても、将来の時点において、この土地の周辺に鉄道が敷設され、これにより、大きな予想収益が得られることが確実であれば、土地の需要価格(地価)は高いものになるであろう。

土地の購入者がオファーする「土地の需要価格」は、その人がその土地から每期、每期、得られると予想する収益の流れの現在価値に等しい。利子率が 5% のとき、1 年後の 100 万円の現在価値は、約 95 万円である。これは、また、95 万円は、1 年後の約 100 万円に等しいということである。

いま、土地から今年得られる予想収益を  $R_0$ 、土地から来年得られる予想収益を  $R_1$ 、土地から再来年得られる予想収益を  $R_2$ ……で表し、利子率を  $i$  で示し、土地の需要価格を  $p$  で示せば、以下の式が得られる。<sup>28)</sup>

$$(1) \quad p = R_0 + \frac{R_1}{1+i} + \frac{R_2}{(1+i)^2} + \frac{R_3}{(1+i)^3} + \cdots + \frac{R_n}{(1+i)^n}$$

ところで、土地の予想収益が、毎年一定の成長率  $g$  で増大していくと想定しよう。すなわち、 $R_1 = R_0(1+g)$ 、 $R_2 = R_0(1+g)(1+g) = R_0(1+g)^2$ 、 $R_3 = R_0(1+g)^3$ ……とする。このとき、上式は、以下のように修正される。

$$p = R_0 + \frac{R_0(1+g)}{1+i} + \frac{R_0(1+g)^2}{(1+i)^2} + \frac{R_0(1+g)^3}{(1+i)^3} + \cdots + \frac{R_0(1+g)^n}{(1+i)^n}$$

$$(2) \quad p = R_0(1+r+r^2+r^3+\cdots+r^n)$$

$$(3) \quad r = \frac{1+g}{1+i}$$

かくして、土地の需要価格は、(2) 式より、土地から今年得られる収益  $R_0$ 、土地の予想収益の成長率  $g$ 、利子率  $i$ 、などの大きさが得られるならば、一義的に決定されることになる。もし  $g$  が  $i$  を上回る場合には、 $r$  は 1 よりも大きくなる。これにより、 $p$  は無限大となる。このことは、土地の予想収益の成長率  $g$  が利子率  $i$  よりも高いと予想する人は、地価に関係なく、つまり、いくら高いものであっても、購入できるならば、その土地を購入したいとすることを意味している。

ここで、課税の効果を考えるために、土地保有税が、年々の土地の予想収益  $R_0$ 、 $R_1$ 、 $R_2$ 、……、の一定割合  $t$  だけ課税されるものとしよう。このとき、(1) 式は次のように修正される。

$$(4) \quad p = R_0(1-t) + \frac{R_1(1-t)}{(1+i)} + \frac{R_2(1-t)}{(1+i)^2} + \cdots + \frac{R_n(1-t)}{(1+i)^n}$$

$$(5) \quad p = R_0(1-t)(1+r+r^2+r^3+\cdots+r^n)$$

上式において、(1)  $r$  が 1 よりも小さい場合には、土地保有税の税率  $t$  が引き上げられるならば、

そのとき土地の需要価格は引き下げられることになる。つまり、 $r < 1$  のとき、 $t$  を大きくすれば、土地の需要価格は、効果的に低下することになる。しかし、(2) $r$  が1よりも大きい場合には、土地保有税の税率  $t$  が引き上げられたとしても、そのとき土地の需要価格は、無限大に上昇することになる。つまり、 $r > 1$  のとき、土地保有税の引き上げ政策は、土地価格（地価）の抑制に無力となる。この脈絡にかんして、米原淳七郎教授は、論文「地価の高騰と固定資産税」において、以下のように叙述されている。「この場合、土地価格の抑制に役立つのは、人々の土地を買いいたいという欲望が現実の土地需要としてあらわしてこないように、土地購入資金に対する融資をストップするという金融政策だけであろう。なお、土地の需要価格は利子率にも依存している。利子率が低下すると、土地の需要価格は上昇する。」<sup>29)</sup>

引き続いて、固定資産税の帰着分析に眼を向けよう。固定資産税の帰着について、伝統的な見解では、「土地に対する固定資産税は、地価に還元され、土地所有者によって、負担される」と考えられている。いま、土地の所有権が売却されるケースを想定してみよう。土地の購入者は、それを稲作の生産活動の目的に利用するにせよ、それをこの子供の住宅に利用するにせよ、それを、駐車場として貸し出し、賃料を得るといふ営業目的に利用するにせよ、土地の価格が毎期の予想収益の現在価値を超えないかぎりにおいて、土地を購入しようとする。すなわち、土地から得られる予想収益の現在価値が土地の購入者の土地の需要価格である。ここで、課税当局が、この土地に対して、固定資産税を賦課したとしよう。とすると、毎期の税引後の予想収益は、税額分だけ減少する。それ故に、固定資産税の賦課によって、課税された場合の現在価値は、課税されない場合の現在価値よりも低下することになる。この低下幅は、税の現在価値に等しい。したがって、土地の需要価格は税の現在価値だけ、低下する。

図3は、ローゼン (H.S. Rosen) による土地課税の効果を描写したものである。この図では、縦軸に土地の需要価格、つまり地価がとられ、横軸には土地の需給量がとられている。土地の供給量は、一定である。とすると、土地の大きさが変化しないかぎり、定義によって、土地の供給曲線は完全に垂直となる。この土地の供給曲線は  $SS$  で示される。直截的に、土地の供給量は固定されている。このために、土地は税から逃れることはできない。課税前の土地の需要価格は、 $DD$  であり、右下がりに描かれている。土地の需要曲線と土地の供給曲線との交点は、 $E_0$  であり、均衡的な地価は  $p_0$  である。

このとき、従価税の固定資産税が土地に賦課されるとしよう。これにより、土地の需要曲線は  $DD$  から  $D'D'$  に左下方にシフトする。均衡点は  $E_0$  から  $E_1$  に移動する。すなわち、地価は  $p_0$  から  $p_1$  へと下落する。したがって、地価は、ちょうど税の現在価値だけ低下する。これを「負の資本還元」(negative capitalization) という。ローゼンは、この脈絡に関して、以下のように立言している。

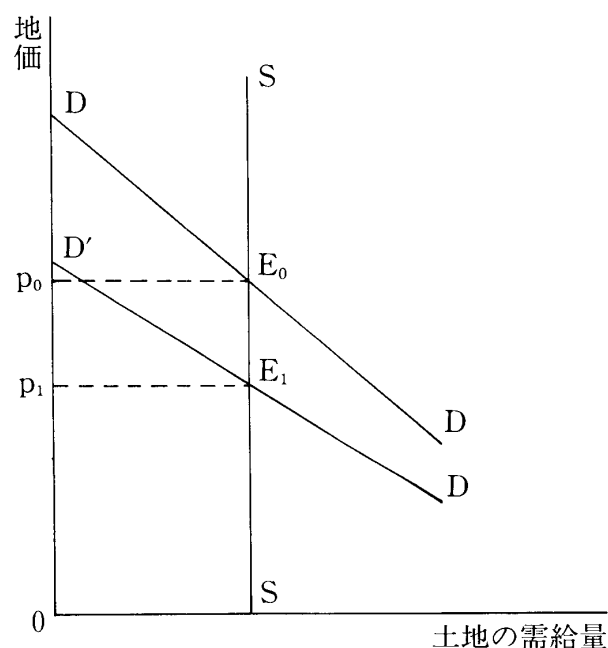


図3 固定資産税の効果

「土地の所有者は税のすべてを負担する。」<sup>30)</sup>

上で論議された内容を、簡単な数値例をあげて説明しておくことは、有益であろう。土地の購入者は、課税前、ある土地から毎期 200 円の予想収益を得るものとしよう。割引率が 5% であるならば、予想収益の現在価値は、4,000 円となる。これが土地の購入者の「土地の需要価格」である。ここで、課税当局がこの土地に税率 2% の固定資産税を賦課したとすれば、固定資産税の税額は、80 円 ( $=4,000 \text{ 円} \times 2\%$ ) となる。

とすると、この場合、税引後の予想収益は、120 円 ( $=200 \text{ 円} - 80 \text{ 円}$ ) となる。これにより、課税後、この予想収益の現在価値は、2,400 円 ( $=120 \text{ 円} \div 5\%$ ) となる。土地の供給は一定であるから、この土地の地価は 2,400 円となる。課税前の地価は、4,000 円であり、課税後の地価は 2,400 円であるから、地価の差額は 1,600 円となる。この 1,600 円は、固定資産税の現在価値 ( $=80 \text{ 円} \div 5\%$ ) に等しい。かくして、この税は、地価に資本還元され、土地の所有者によって負担される。

## VIII 富裕税

戦後日本の税制の基本を形造ったのは、シャウプ勧告である。このシャウプ勧告は、戦後の応急対策的税制改正に代わる体系的・恒久的税制の確立をめざすものであった。このシャウプ勧告に基づいて、「富裕税」が導入されている。この富裕税は、昭和 25 年に産声をあげて昭和 28 年の税制改正で廃止されるという短い命しかもたなかった税目である。昭和 27 年度の富裕税が最終の富裕税であった。その時の富裕税額が 22 億 3,300 万円であり、納税人員が 48,000 人であった。昭和 27 年度の国税収入額は 8,430 億円であったから、富裕税の国税収入額に占める構成比は、0.26% であった。この構成比は、表 7 から明らかになるように、昭和 26 年度においては 0.14% であるから、昭和 27 年度に 0.26% まで上昇したことになる。しかし、国税全体からみるときに、この構成比はとるに足らぬものであったといえよう。<sup>31)</sup>

「およそ、その名に値するだけの累進税制であるならば、経済組織の支配権を少数の富者の手中に集中させる恐れのある膨大な富の集中を、有効に阻止するそなえがなくてはならない。巨富の集中は、日本にとって極めて重大な危険がある。かかる集中を税制によって阻止させるでなければ、彼等は、遅かれ早かれ必ず再起するであろう。」<sup>32)</sup>

この叙述文は、「シャウプ使節団日本税制報告書」の中の引用文である。この引用文から明らかになるように、シャウプ使節団は、戦後直後の日本経済を復興・自立させるために、税制による富の再分配について積極的に、前向きの姿勢をとった。そして、このような政策を推進するための最も重要な対策として、シャウプ使節団がリコメンドしたのが、富裕税の導入であった。報告書によれば、「この税は、所得税の最高税率の引き下げによって生じる間隙を埋める効果をもつものである。」と叙述されている。<sup>33)</sup> 勧告の具体的な内容は、表 8 のとおりである。

ところで、ここで富裕税の特徴を明確にしておこ

表 7 富裕税の規模

(単位：100 万円、%)

年 度	富 裕 税	国税収入	構 成 比
26	1,072	723,144	0.14
27	2,233	843,031	0.26
28	1,143	942,521	0.12
29	274	934,083	0.02
30	167	936,892	0.01

資料：大蔵省財政史室編、「昭和財政史」p. 39。

う。佐藤進教授は、著書「入門租税論」において、この富裕税の特徴をコンパクトに要約されている。<sup>34)</sup>

第 1 に、富裕税の課税物件（課税対象）は、特定の資産ではなく、「資産一般」である。この課税物件に関連して、人税、物税の概念がある。人税は、居住国、住所などによって特定されてくる個人または、法人に対して課税するものである。人税の代表的なものには、個人所得税、法人税、富裕税があげられる。よって、富裕税の第 2 の特徴として、人税があげられる。

第 3 に、税額を算定する基礎となる課税標準は、純資産である。このことは、粗資産から負債を差し引くことが必要であることを意味する。このために、純資産、財産がどのくらいか、資産がどのくらいか、負債がどのくらいか、などについて明示したいいわゆる「貸借対照表」を税務当局に出してもらうことになる。一年に 1 回出してもらい、税務当局がそれを調査する。これによって、税務当局は所得税の脱税も阻止できるし、また、将来の相続税の参考資料として利用することもできる。

第 4 に、課税標準に対して課される税率は、富裕税の場合には、累進税率である。

第 5 に、富裕税額は、所得税の課税標準を算定するさいには、控除項目となる。

第 6 に、富裕税は毎年、規則的に財産に課される経常税である。この点で、富裕税は、相続税や贈与税のような臨時税<sup>35)</sup>とは異なる税目である。より明確に言えば、富裕税は、毎年特定の時点において存在している事物の数量、つまり、ストック（貯量）としての資産保有に課税される。これに対して、贈与税や相続税は、贈与や相続などのさまざまな資産移転の時点で課税されることになる。換言すれば、富裕税の評価時点は、毎年特定の一時点に限定されるという特徴がある。

富裕税はこのような特徴をもつ税目であるが、さほど多くの国において採用されているわけではない。CECD 加盟国で、富裕税を導入している国は、スウェーデン、スイス、ノルウェー、オランダ、ルクセンブルク、ドイツ、フィンランド、デンマーク、オーストリア、などの国である。日本、イギリス、アメリカ、フランス、カナダ、イタリア、ベルギー、ポルトガルなどの国は、富裕税を採用していない。

本筋に議論を戻そう、シャウプ使節団の報告書は、富裕税のメリット、つまり、高い所得税率を維持するよりも、低い所得税率と富裕税とを結合させるとい制度の方が好ましいと考えて、以下のような理由を列挙している。<sup>36)</sup>

- (1) 所得税と富裕税を併用課税するという制度の方が、所得税一本で累進課税率で課税する場合に比較して、労働意欲、生産、投資に対する影響がはるかに少なく好ましいものであるといえる。この点について報告書は、以下のように叙述している。「富裕税は、所得があろうとなかろうと、また努力がなされようとなされまいと、納められなくてはならない。したがって、ある納税者が投資を拒んだり、全力を揮って働くことを拒んだところで、富裕税の負担を軽減することはできない。これを数字で示してみれば、次のとおりである。110% の所得税は、実際、納税者に所得をもうけさせ、これを利益のある投資に向けさせることを回避させる気を起こさせるが、これに対して、50% の所得税と 9% の富裕税との結合は、なおかれに所得を増加させ

表 8 富裕税の税率表

純 資 産 額	税 率
500 万円以下	免税
500 万円を超える額	0.5%
1,000 万円を超える額	1%
2,000 万円を超える額	2%
5,000 万円を超える額	3%

資料：大蔵省主税局編〔36〕 p. 237。

る意欲を十分に残すのである。」

- (2) 富裕税は、不当な経済力の集中の発生を防止する手段として優れている。報告書は、この点について次のように叙述している。「経済の支配は、所得の帰属よりも富の所有に関係が深い。実際、給料または、大衆小説の印税等として、巨額の所得を受け取ったところで、証券またはその他の財産から生じる同等の所得の場合と同じように、それが民主主義の存立を危うくするようなことはない。もし、富裕税が実施されたとしたならば、資産所有者は、勤労所有者よりも多額の納税をすることになる。したがって、税制の効果は、それが最も必要とされるところに集中されることになろう。」
- (3) 富裕税は、所得税と地方住民税との調整に関する解決策となる。すなわち、所得税率が極めて高い場合において、これに地方税の税率が加算されると、総合税率は、国および地方の税務行政を壊滅させる段階にまで高いものになるであろう。この結果、地方団体が独自の立場から、適当と考える税率を選択する自立は、はなはだしく制限されることになる。これを解決する一つの方法は、所得税の課税ベースから、地方住民税を控除し、あるいは逆に、地方住民税の課税ベースから国の所得税を控除することである。しかし、この解決方法は、複雑さを加えるだけである。これに対して、富裕税を導入して、国の所得税の最高の税率を 50% か、60% に引き下げた場合には、地方住民税の税率をかなり高く課税したとしても、総合税率は 100% をかなり下回るであろう。
- (4) 富裕税には、不確実な投資から惹起する不確実な所得に対しては、自動的に課税が軽減されるという利点がある。「二人の個人がいて、いずれも、年額 100 万円の投資所得を有しているが、一方の所得はすべて優良会社の社債または、国債から生じ、他方の所得は、将来不確実な投資から生じるとするとき、前者の投資の資本価値の方が、後者のそれよりも大きい。前者はより多額の富裕税を納付することになる。しかし、所得金額は同一である。」

しかしながら、このようなメリットをもつ富裕税は、昭和 25 年から昭和 27 年までの 3 年の実施にとどまり、昭和 28 年の税制改正で廃止の運命をたどることになる。この富裕税の廃止の理由としては、一般に、以下のようなものがあげられる。<sup>37)</sup>

- (1) 不表現資産の把握が困難であるということがあげられる。土地、山林、家屋など、外部から簡単に目にするものは、課税上、この資産の把握ができる。しかし、預貯金や無記名の債券などは、把握しにくいし、一般的に評価が困難である。
- (2) 無収益資産に対する課税に困難が生じるということがあげられる。富裕税は、空き地、空き家、その他現在収益をあげていない無収益資産にも課税されることになる。無収益資産への課税は、納税者にとって財産を食い潰すことになる。このことは、課税に無理を生み出すことを意味する。
- (3) 財産の調査が困難であるということ、人件費を中心にした徴税機構の維持費が租税収入に比較して大きく食い込むことになる。

## IX 結びに代えて

以上の小論において、相続税と固定資産税を中心に資産課税の理論的考察の分析をおこなった。

これまでの分析によって、以下のようなことが明らかになった。

- (1) 土地などの名目上の財産価値(評価額)の増大は、相続税の税負担の急激な増加をもたらす。  
このことは、個人事業の経営者や中小企業の事業者に対して加重的な税負担を課すことになることを意味する。
- (2) 相続税の総額を計算する場合に適用される税率は、相続人の課税価格に対して、800 万以下の金額のケースでは、10% であり、1 億円を超え、2 億円以下の金額のケースでは、40% であり、20 億円を超える金額については、最高税率 70% となっている。つまり、相続税率は、10% から 70% までの 9 段階の累進税率となっている。このために、相続税の課税状況は、課税件数、税額とともに年々、増大していく傾向がある。
- (3) 相続税の負担が大きくなる主要な原因として、土地価額の上昇を背景としながら、毎年、国税庁が決める土地の相続税財産評価額である「路線価格」の引き上げが、考えられる。
- (4) 平成 5 年(1993) 度における地方政府の支払い金額 59 兆 3,745 億円のうち、最終消費支出が 33 兆 6,502 億円であり、総固定資産形成が 25 兆 7,243 億円となっている。双方の構成比は、56.7% 対 43.3% となっている。もし、この数値を用いて、税負担を所得課税と資産課税に按分するとすれば、概ね、6 対 4 という配分基準が設定されることになる。いま、「各個人の生活の場の強化を通じて受ける便益は、その生活の場の強固に比例する」という牛嶋仮説を採用すれば、個々の納税者の生活の場の強化が、生活の本拠地となる住居の地価に最も旨く表示されているということになる。このことから、地価が選択されることになる。つまり、地価を課税ベースとする一律税率の固定資産税が、地方税の資産課税の公平を実現する税目となる。
- (5) 固定資産税の課税標準として、土地価格を用いることには、諸手を挙げて賛成はできない。なぜならば、土地の需要価格(地価)は、将来の予想収益、および利子率の変化、新機軸などの要因に大きく左右されるからである。
- (6) 固定資産税は、原則的は、応益原則に基づく税目である。したがって、地方公共団体による公共サービスの供給に大きい変化がないときには、これを増大させることに問題があろう。
- (7) 東京都は、銀行を対象に「外形標準課税」を実施することになった。都財政は、2001 年度から 3 年間、毎年 7,000 億円近い財源不足が続く危機的な状況にある。この銀行税は、税源確保を目的としたものであることは言うまでもない。地方税は、公共サービスの対価であるから、利益より事業規模を基準にした「外形標準課税」は、望ましいものといえる。市町村税収入は、市町村民税と固定資産税との税目に大きく依存しているが、市町村税収入にも「外形標準課税」に相当するような新機軸を模索する時期であろう。

## 注

- 1) Sandford [3] p. 215. サンドフォードによれば、資産移転税とは主として、相続税と贈与税で構成される。なお、この贈与税は、実際には、通常、相続税と密接に統合されている。資産ストック税は、年々の資産税であり、通常、資産税として言及されるものである。サンドフォードは、資産移転税と資産ストック税を併せて、資産税と考えている。なお、表 1 は、Sandford [3] p. 215、佐藤 [27] p. 167 を参照している。

- 2) 小池 [23] pp. 6-7. 富岡 [29] pp. 124-125.
- 3) Musgrave [4] pp. 432-433.
- 4) 水野 [7] p. 14.
- 5) 貝塚 [31] p. 88.
- 6) 武田 [32] pp. 6-9.
- 7) 海老原 [13] pp. 118-119.
- 8) 田中 [12] pp. 138-139. 桜井 [14] pp. 57-70.
- 9) 大野 [18] p. 155.
- 10) 鶴田 [22] p. 138.
- 11) 海老原 [13] pp. 226-228. min はカッコのなかの小さい変数のほうをとることを意味する。
- 12) 田中 [12] p. 139. 相続税の計算例については、[12]、[14] を参照した。
- 13) 海老原 [13] pp. 248-249.
- 14) 吉田 [16] p. 9.
- 15) 牛嶋 [11] p. 200.
- 16) 牛嶋 [11] pp. 195-201.
- 17) 米原 [20] pp. 174-175.
- 18) 吉田 [16] p. 4.
- 19) 高寄 [9] pp. 60-61.
- 20) 本間 [28] p. 121.
- 21) 山本 [26] p. 187.
- 22) 米原 [20] pp. 178-181.
- 23) 米原 [20] pp. 179-181.
- 24) 吉田 [16] p. 7.
- 25) 石 [21] p. 178.
- 26) 本間 [28] p. 121.
- 27) 開銀土地税制史研究会 [40]
- 28) 固定資産税の効果に関するモデルの説明は、論文 [1]、[24]、[25] に多く負っている。米原 [1] pp. 24-26. 野口 [24] pp. 92-98.
- 29) 米原 [1] p. 26.
- 30) Rosen[2]p. 483. 土地の所有者が受取る地代は、租税の金額だけ減少することになる。これは、図3の  $E_0E_1$  の距離で示される。
- 31) 大蔵省財政史室編 [38] p. 39.
- 32) 大蔵省主税局編 [36] p. 223.
- 33) 大蔵省主税局編 [36] p. 233.
- 34) 佐藤 [15] pp. 189-191.
- 35) 石倉 [37] pp. 234-239.
- 36) 大蔵省主税局編 [36] pp. 233-235. 金子 [35] pp. 32-35.
- 37) 石倉 [37] p. 238.



## 参 考 文 献

- [1] 米原淳七郎 「地価の高騰と固定資産税」、「税経通信：3月号」、通巻590号、税務経理協会、1988。
- [2] H.S. Rosen, "Public Finance," Richard Irwin, INC, 1985.
- [3] C. Sandford, "Economics of Public Finance," Pergamon Press, 1992.
- [4] R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, "Public Finance in Theory and Practice," McGraw-Hill Book Company 1980.
- [5] 吉田隆一 「固定資産税の常識」税務経理協会、平成11年。
- [6] 橋本徹・山本栄一 「日本型税制改革」有斐閣、1988。
- [7] 水野正一 「資産課税の理論と課題」税務経理協会、平成7年。
- [8] 野口悠紀雄 「相続税の理論的基礎」「資産課税の理論と課題」税務経理協会、平成7年。
- [9] 高寄昇三 「新・地方自治の財政学」勁草書房、1998。
- [10] 米原淳七郎 「固定資産税の本質と改革の方向」「地方税の理論と課題」税務経理協会、平成7年。
- [11] 牛嶋正 「租税の政治経済学」有斐閣、1990。
- [12] 田中一穂 「図説 日本の税制」財経詳報社、平成11年。
- [13] 海老原薫 「相続・贈与のことがよくわかる事典」西東社、1996。
- [14] 桜井四郎 「やさしい相続税」税務経理協会、平成11年。
- [15] 佐藤進・伊東弘文 「入門租税論」三嶺書房、1988。
- [16] 吉田隆一 「固定資産税の要点整理」中央経済社、平成9年。
- [17] 大浦一郎・菊池威 「財政学」文真堂、1990。
- [18] 大野吉輝 「財政学」八千代出版、1996。
- [19] 米原淳七郎 「財政」有信堂、1994。
- [20] 米原淳七郎 「固定資産税の本質と問題点」「資産政策と資産課税」有斐閣、1998。
- [21] 石弘光 「土地税制改革」東洋経済新報社、1991。
- [22] 鶴田彦夫 「税金読本」税務経理協会、平成元年。
- [23] 小池正明 「相続税の常識」税務経理協会、平成11年。
- [24] 野口悠紀雄 「土地の経済学」日本経済評論社、1990。
- [25] 宮尾尊弘 「地価と税制の経済学」「経済セミナー5月号」No. 436、日本評論社、1991。
- [26] 山本守之 「新土地税制」日本実業出版社、1991。
- [27] 佐藤進 「財政学入門」同文館、昭和62年。
- [28] 本間正明・跡田直澄 「税制改革の実証分析」東洋経済新報社、1989。
- [29] 富岡幸雄 「資産課税の改革」「税経通信2月号」通巻第560号、税務経理協会、1986。
- [30] 渡辺喜久造 「富裕税・相続税・その他」「税制改革の基本方針」日本租税研究協会、昭和36年。
- [31] 貝塚啓明 「キャピタル・ゲイン課税と不公平是正を論評する」「税経通信5月号」通巻592号、税務経理協会、1988。
- [32] 武田昌輔 「相続税の今後の在り方」「税経通信8月号」通巻668号、税務経理協会、1993。
- [33] 佐藤進 「資産課税におけるバランス」「税経通信2月号」通巻676号、税務経理協会、1994。
- [34] 神野直彦 「資産税改革の論点」「税経通信8月号」通巻700号、税務経理協会、1995。
- [35] 金子宏 「シャープ勧告と所得税」「シャープ勧告とわが国の税制」日本租税研究協会、昭和58年。
- [36] 大蔵省主税局編、「シャープ使節団日本税制報告書」「シャープ勧告の研究」時潮社、昭和59年。
- [37] 石倉文雄 「富裕税創設の是非と効果」「資産課税の理論と課題」税務経理協会、平成7年。

- [38] 大蔵省財政史室編 「昭和財政史：第6巻、租税」東洋経済新報社、1990。
- [39] 渡辺喜久造 「富裕税・相続税・その他」「税制改革の基本方針」日本租税研究協会、昭和36年。
- [40] 開銀土地税制史研究会 「土地と税制」「日本経済新聞朝刊」8月9日—28日、1990。